



دانشگاه شاهرود
پیت

حسابرسی ۱

دکتر عبدالکریم مقدم مهدی خرم آبادی سهیلا لشگر آراء

امروزه کتاب‌خوانی و علم‌آموزی، نه تنها یک وظیفه‌ی ملی، که یک واجب دینی است.

مقام معظم رهبری

در عصر حاضر یکی از شاخصه‌های ارزیابی رشد، توسعه و پیشرفت فرهنگی هر کشوری میزان تولید کتاب، مطالعه و کتاب‌خوانی مردم آن مرز و بوم است. ایران اسلامی نیز از دیرباز تاکنون با داشتن تمدنی چند هزارساله و مراکز متعدد علمی، فرهنگی، کتابخانه‌های معتبر، علما و دانشمندان بزرگ با آثار ارزشمند تاریخی، سرآمد دولت‌ها و ملت‌های دیگر بوده و در عرصه‌ی فرهنگ و تمدن جهانی به‌سان خورشیدی تابناک همچنان می‌درخشد و با فرزندان نیک‌نهاد خویش هنرنمایی می‌کند. چه کسی است که در دنیا با دانشمندان فرزانه و نام‌آور ایرانی همچون ابوعلی سینا، ابوریحان بیرونی، فارابی، خوارزمی و ... همچنین شاعران برجسته‌ای نظیر فردوسی، سعدی، مولوی، حافظ و ... آشنا نباشد و در مقابل عظمت آنها سر تعظیم فرود نیاورد. تمامی این افتخارات ارزشمند، برگرفته از میزان عشق و علاقه فراوان ملت ما به فراگیری علم و دانش از طریق خواندن و مطالعه منابع و کتاب‌های گوناگون است. به شکرانه‌ی الهی، تاریخ و گذشته ما، همیشه درخشان و پربار است. ولی اکنون در این زمینه در چه جایگاهی قرار داریم؟ آمار و ارقام ارائه‌شده از سوی مجامع و سازمان‌های فرهنگی در مورد سرانه‌ی مطالعه‌ی هر ایرانی، برایمان چندان امیدوارکننده نمی‌باشد و رهبر معظم انقلاب اسلامی نیز از این وضعیت بارها اظهار گله و ناخشنودی نموده‌اند.

کتاب، دروازه‌ای به سوی گستره‌ی دانش و معرفت است و کتاب خوب، یکی از بهترین ابزارهای کمال بشری است. همه‌ی دستاوردهای بشر در سراسر عمر جهان تا آنجا که قابل کتابت بوده است، در میان دست‌نوشته‌هایی است که انسان‌ها پدید آورده و می‌آورند. در این مجموعه‌ی بی‌نظیر، تعالیم الهی، درس‌های پیامبران به بشر، و همچنین علوم مختلفی است که سعادت بشر بدون آگاهی از آنها امکان‌پذیر نیست. کسی که با دنیای زیبا و زندگی‌بخش کتاب ارتباط ندارد بی‌شک از مهم‌ترین دستاوردهای انسانی و نیز از بیشترین معارف الهی و بشری محروم است. با این دیدگاه، به‌روشنی می‌توان ارزش و مفهوم رمزی عمیق در این حقیقت تاریخی را دریافت که اولین خطاب خداوند متعال به پیامبر گرامی اسلام (ص) این است که «بخوان!» و در اولین

سوره‌ای که بر آن فرستاده‌ی عظیم‌الشأن خداوند، فرود آمده، نام «قلم» به تجلیل یاد شده‌است: «اقْرَأْ وَ رَبُّكَ الْأَكْرَمُ. الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ» در اهمیت عنصر کتاب برای تکامل جامعه‌ی انسانی، همین بس که تمامی ادیان آسمانی و رجال بزرگ تاریخ بشری، از طریق کتاب جاودانه مانده‌اند.

دانشگاه پیام‌نور با گستره‌ی جغرافیایی ایران‌شمول خود با هدف آموزش برای همه، همه‌جا و همه‌وقت، به‌عنوان دانشگاهی کتاب‌محور در نظام آموزش عالی کشورمان، افتخار دارد جایگاه اندیشه‌سازی و خردورزی بخش عظیمی از جوانان جویای علم این مرز و بوم باشد. تلاش فراوانی در ایام طولانی فعالیت این دانشگاه انجام پذیرفته تا با بهره‌گیری از تجربه‌های گرانقدر استادان و صاحب‌نظران برجسته کشورمان، کتاب‌ها و منابع آموزشی درسی شاخص و خودآموز تولید شود. در آینده هم، این مهم با هدف ارتقای سطح علمی، روزآمدی و توجه بیشتر به نیازهای مخاطبان دانشگاه پیام‌نور با جدیت ادامه خواهد داشت. به‌طور قطع استفاده از نظرات استادان، صاحب‌نظران و دانشجویان محترم، ما را در انجام این وظیفه‌ی مهم و خطیر یاری‌رسان خواهد بود. پیشاپیش از تمامی عزیزانی که با نقد، تصحیح و پیشنهادهای خود ما را در انجام این وظیفه‌ی خطیر یاری می‌رسانند، سپاسگزاری می‌نماییم. لازم است از تمامی اندیشمندانی که تاکنون دانشگاه پیام‌نور را منزلگاه اندیشه‌سازی خود دانسته و ما را در تولید کتاب و محتوای آموزشی درسی یاری نموده‌اند، صمیمانه قدردانی گردد. موفقیت و بهروزی تمامی دانشجویان و دانش‌پژوهان عزیز آرزوی همیشگی ما است.

دانشگاه پیام‌نور

فهرست

سیرده	پیشگفتار
۱	فصل اول - کلیات حسابرسی
۱	اهداف کلی
۱	اهداف یادگیری
۱	مقدمه
۲	۱-۱ تعریف حسابرسی
۴	۲-۱ تاریخچه حسابرسی
۵	۳-۱ نقش حسابرسان در اقتصاد کشور
۶	۴-۱ انواع حسابرسان
۷	۱-۴-۱ حسابرسان مستقل
۷	۲-۴-۱ حسابرسان داخلی
۸	۳-۴-۱ حسابرسان دیوان محاسبات
۸	۴-۴-۱ ممیزان دارایی
۸	۵-۴-۱ ذیحساب یا ناظر مالی
۹	۶-۴-۱ بازرس قانونی
۹	۵-۱ تفاوت حسابداری و حسابرسی
۱۰	۶-۱ نقش اعتباردهی حسابرسی
۱۱	۷-۱ انواع حسابرسی
۱۱	۱-۷-۱ حسابرسی از نظر دلیل ارجاع کار
۱۱	۲-۷-۱ حسابرسی از نظر ماهیت رسیدگی
۱۲	۳-۷-۱ حسابرسی از نظر شیوه انجام کار
۱۳	۴-۷-۱ حسابرسی از نظر زمان انجام کار
۱۴	۵-۷-۱ حسابرسی از لحاظ سایر موارد

۱۵	۸-۱ استانداردهای حسابرسی
۱۶	۹-۱ استانداردهای عمومی
۱۶	۱-۹-۱ صلاحیت حرفه‌ای و آموزش کافی
۱۷	۲-۹-۱ استقلال رأی
۱۷	۳-۹-۱ اعمال مراقبت حرفه‌ای
۱۷	۱۰-۱ استانداردهای اجرای عملیات
۱۸	۱-۱۰-۱ برنامه‌ریزی کافی و سرپرستی
۱۸	۲-۱۰-۱ کسب شناخت کافی از ساختار کنترل‌های داخلی صاحب‌کار
۱۹	۳-۱۰-۱ جمع‌آوری شواهد کافی و قابل اطمینان
۱۹	۱۱-۱ استانداردهای گزارش‌گری
۱۹	۱-۱۱-۱ مطابقت ارائه صورت‌های مالی با اصول حسابداری
۲۰	۲-۱۱-۱ به‌کارگیری یکنواخت اصول و استانداردهای حسابداری
۲۰	۳-۱۱-۱ افشای کافی اطلاعات
۲۰	۴-۱۱-۱ اظهارنظر درباره کلیت صورت‌های مالی یا عدم اظهارنظر
۲۱	۱۲-۱ گزارش حساب‌رسان
۲۲	۱۳-۱ اجزای اصلی گزارش حساب‌رسان
۲۳	۱-۱۳-۱ عنوان
۲۳	۲-۱۳-۱ مخاطب
۲۳	۳-۱۳-۱ بند مقدمه
۲۳	۴-۱۳-۱ بند دامنه رسیدگی
۲۴	۵-۱۳-۱ بند اظهارنظر
۲۴	۶-۱۳-۱ تاریخ گزارش
۲۴	۷-۱۳-۱ نام و امضاء حساب‌رس
۲۵	۸-۱۳-۱ نشانی و آدرس حساب‌رس
۲۵	۱۴-۱ انواع گزارش حساب‌رسان
۲۷	۱-۱۴-۱ گزارش مقبول
۲۹	۲-۱۴-۱ گزارش مشروط
۳۱	۳-۱۴-۱ گزارش مردود
۳۱	۴-۱۴-۱ گزارش عدم اظهارنظر
۳۳	نکات کلیدی فصل اول
۳۵	پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل اول
۴۱	فصل دوم - آیین رفتار حرفه‌ای
۴۱	اهداف کلی
۴۱	اهداف یادگیری
۴۱	مقدمه
۴۲	۱-۲ آیین رفتار حرفه‌ای
۴۲	۲-۲ ویژگی‌های مشترک حرفه‌ها
۴۲	۱-۲-۲ مسئولیت خدمت به جامعه

۴۳	۲-۲-۲ همه حرفه‌ها با مجموعه پیچیده‌ای از دانش سروکار دارند
۴۳	۳-۲-۲ اعضاء حرفه باید استانداردهای ورود به حرفه را داشته باشند
۴۳	۴-۲-۲ همه حرفه‌ها نیاز به اعتماد جامعه دارند
۴۴	۳-۲ آیین رفتار حرفه‌ای در حسابرسی مستقل
۴۴	۱-۳-۲ اصول بنیادی
۴۵	۲-۳-۲ احکام
۵۲	۴-۲ ضمانت اجرایی آئین رفتار حرفه‌ای
۵۲	نکات کلیدی فصل دوم
۵۴	پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل دوم
۵۷	فصل سوم - مسئولیت‌های قانونی حسابرسان
۵۷	اهداف کلی
۵۷	اهداف یادگیری
۵۸	مقدمه
۵۹	۱-۳ تعریف چند اصطلاح حسابرسی و حقوقی
۵۹	۱-۱-۳ سهل‌انگاری
۵۹	۲-۱-۳ قصور
۵۹	۳-۱-۳ تقلب
۶۰	۴-۱-۳ عدم اجرای کامل قرارداد یا نقض پیمان
۶۰	۵-۱-۳ سهل‌انگاری متقابل
۶۰	۶-۱-۳ سهل‌انگاری نسبی
۶۰	۷-۱-۳ معادل تقلب
۶۱	۸-۱-۳ شاکي
۶۱	۹-۱-۳ مسئولیت قانونی
۶۱	۱۰-۱-۳ عرف
۶۱	۱۱-۱-۳ استفاده‌کنندگان قابل پیش‌بینی
۶۱	۱۲-۱-۳ استفاده‌کننده‌ی پیش‌بینی شده
۶۱	۱۳-۱-۳ اشتباه
۶۲	۲-۳ مسائل و مشکلاتی که حسابرسان در رابطه با مسئولیت‌های قانونی با آن مواجه‌اند
۶۴	۳-۳ مسئولیت حسابرسان در برابر صاحب‌کاران
۶۵	۴-۳ مسئولیت حسابرسان در برابر اشخاص ثالث
۶۸	۵-۳ مسئولیت حسابرسان در کشف اشتباهات و تخلفات
۶۹	۶-۳ مسئولیت حسابرسان در انجام خدمات حسابداری و غیره
۶۹	۱-۶-۳ تنظیم و بررسی صورت‌های مالی
۷۰	۲-۶-۳ خدمات مالیاتی
۷۰	۳-۶-۳ خدمات مشاوره مدیریت
۷۱	۴-۶-۳ سایر خدمات حسابداری
۷۲	۷-۳ سقوط اخلاق حرفه‌ای
۷۳	۸-۳ قانون ساربینز - آکسلی
۷۵	۹-۳ اهمیت قانون ساربینز - آکسلی

۷۶	۳-۱۰ اقدامات مثبتی که حسابرسان باید درمقابل با دعاوی احتمالی انجام دهند
۷۷	نکات کلیدی فصل سوم
۷۸	پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل سوم
۸۳	فصل چهارم - حرفه حسابرسی مستقل
۸۳	اهداف کلی
۸۳	اهداف یادگیری
۸۳	مقدمه
۸۴	۴-۱ انواع مؤسسه‌های حسابرسی از نظر شخصیت حقوقی
۸۶	۴-۲ چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ بین‌المللی
۸۷	۴-۳ ساختار اداری مؤسسه‌های حسابرسی
۸۷	۴-۳-۱ شرکاء
۸۸	۴-۳-۲ مدیران
۸۸	۴-۳-۳ سرپرستان
۸۹	۴-۳-۴ حسابرسان ارشد
۸۹	۴-۳-۵ حسابرسان
۸۹	۴-۳-۶ کمک حسابرسان
۹۰	۴-۴ برنامه‌ریزی حسابرسی
۹۱	۴-۵ چگونگی پذیرش صاحب‌کار جدید
۹۲	۴-۶ بررسی توانایی انجام کار
۹۳	۴-۷ روش‌های تحلیلی
۹۳	۴-۸ تماس با حسابرسان قبلی
۹۳	۴-۹ تماس با کمیته حسابرسی صاحب‌کار
۹۴	۴-۱۰ مذاکرات مقدماتی با صاحب‌کار
۹۴	۴-۱۱ موافقت‌نامه حسابرسی
۹۵	۴-۱۲ قرارداد حسابرسی
۹۶	۴-۱۳ مستندسازی مراحل برنامه‌ریزی
۹۶	۴-۱۴ طرح حسابرسی
۹۶	۴-۱۵ برنامه حسابرسی
۹۷	۴-۱۵-۱ اهداف برنامه حسابرسی
۹۸	۴-۱۶ روش‌های حسابرسی
۹۸	۴-۱۷ آزمون‌های حسابرسی
۹۸	۴-۱۷-۱ بودجه زمانی
۹۹	۴-۱۷-۲ انواع آزمون‌های حسابرسی
۱۰۰	۴-۱۸ فرآیند حسابرسی
۱۰۰	۴-۱۸-۱ شناخت سیستم کنترل داخلی
۱۰۰	۴-۱۸-۲ برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی
۱۰۱	۴-۱۸-۳ اجرای آزمون‌های اضافی (آزمون رعایت)
۱۰۱	۴-۱۸-۴ برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا
۱۰۱	۴-۱۸-۵ اجرای آزمون‌های محتوا

۱۰۱	۴-۱۸-۶ تشخیص نوع اظهارنظر و ارائه گزارش حسابرسی
۱۰۲	۴-۱۹ تفاوت آزمون رعایت با آزمون محتوا
۱۰۲	۴-۲۰ هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی
۱۰۲	۴-۲۰-۱ اطمینان معقول
۱۰۳	۴-۲۰-۲ اهمیت
۱۰۴	۴-۲۱ خطر حسابرسی (ریسک حسابرسی)
۱۰۴	۴-۲۱-۱ ریسک نوع اول (آلفا)
۱۰۴	۴-۲۱-۲ ریسک نوع دوم (بتا)
۱۰۵	۴-۲۲ عوامل مؤثر بر احتمال خطر حسابرسی
۱۰۵	۴-۲۲-۱ خصوصیات مدیریت
۱۰۵	۴-۲۲-۲ ویژگی‌های عملیات
۱۰۶	۴-۲۲-۳ موارد خاص حسابرسی
۱۰۶	۴-۲۳ اجزای احتمال خطر حسابرسی
۱۰۶	۴-۲۳-۱ احتمال خطر ذاتی
۱۰۷	۴-۲۳-۲ احتمال خطر کنترل
۱۰۸	۴-۲۳-۳ احتمال خطر عدم کشف
۱۰۸	نکات کلیدی فصل چهارم
۱۱۱	پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل چهارم

۱۱۵	فصل پنجم - کنترل‌های داخلی
۱۱۵	اهداف کلی
۱۱۵	اهداف یادگیری
۱۱۶	مقدمه
۱۱۶	۵-۱ مفهوم کنترل داخلی
۱۱۷	۵-۲ اهداف استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان
۱۱۷	۵-۳ انواع کنترل‌های داخلی
۱۱۷	۵-۳-۱ کنترل‌های اداری (عملیاتی)
۱۱۸	۵-۳-۲ کنترل‌های حسابداری (مالی)
۱۱۸	۵-۴ کنترل‌های داخلی براساس ماهیت
۱۱۹	۵-۴-۱ کنترل‌های پایه
۱۲۰	۵-۴-۲ کنترل‌های انضباطی
۱۲۱	۵-۵ اجزای تشکیل‌دهنده کنترل‌های داخلی
۱۲۲	۵-۵-۱ محیط کنترلی
۱۲۶	۵-۵-۲ سیستم حسابداری
۱۲۶	۵-۵-۳ روش‌های کنترلی
۱۲۷	۵-۶ محدودیت‌های سیستم کنترل داخلی
۱۲۷	۵-۷ مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی توسط حسابرسان
۱۲۸	۵-۷-۱ کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی
۱۳۱	۵-۷-۲ برآورد اولیه احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی کنترل‌ها
۱۳۲	۵-۷-۳ اجرای آزمون‌های اضافی کنترل‌ها (آزمون‌های رعایت)

۱۳۲	۴-۷-۵ برآورد نهایی احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا
۱۳۲	۸-۵ اثکا بر کار حسابرسان داخلی
۱۳۳	۹-۵ کنترل‌های داخلی در شرکت‌های کوچک
۱۳۳	۱۰-۵ تدوین نامه‌ی مدیریت
۱۳۳	۱۱-۵ شرایط قابل گزارش
۱۳۴	۱۲-۵ کنترل‌های داخلی در سیستم‌های کامپیوتری
۱۳۴	۱۳-۵ کنترل‌های داخلی در سیستم‌های کامپیوتری
۱۳۴	۱-۱۳-۵ کنترل‌های عمومی
۱۳۵	۲-۱۳-۵ کنترل کاربردی
۱۳۵	نکات کلیدی فصل پنجم
۱۳۷	پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل پنجم
۱۴۳	فصل ششم - شواهد حسابرسی
۱۴۳	اهداف کلی
۱۴۳	اهداف یادگیری
۱۴۳	مقدمه
۱۴۴	۱-۶ ادعاهای مدیریت
۱۴۴	۱-۱-۶ وجود یا رخداد
۱۴۵	۲-۱-۶ کامل بودن
۱۴۵	۳-۱-۶ حقوق و تعهدات
۱۴۵	۴-۱-۶ ارزش‌یابی و تخصیص
۱۴۵	۵-۱-۶ ارائه و افشاء
۱۴۶	۲-۶ شواهد حسابرسی
۱۴۶	۱-۲-۶ اهداف حسابرسی
۱۵۱	۲-۲-۶ انواع شواهد حسابرسی
۱۵۹	۳-۲-۶ روش‌های کسب شواهد حسابرسی
۱۶۱	نکات کلیدی فصل ششم
۱۶۳	پرسش‌های چهارگزینه‌ای فصل ششم
۱۶۹	فصل هفتم - کاربرگ‌های حسابرسی
۱۶۹	اهداف کلی
۱۶۹	اهداف یادگیری
۱۶۹	مقدمه
۱۷۰	۱-۷ مفهوم کاربرگ حسابرسی
۱۷۰	۲-۷ فوائد کاربرگ‌های حسابرسی
۱۷۱	۳-۷ مالکیت کاربرگ‌ها
۱۷۲	۴-۷ محرمانه بودن کاربرگ‌ها
۱۷۲	۵-۷ محتوای کاربرگ‌های حسابرسی
۱۷۳	۶-۷ انواع کاربرگ‌های حسابرسی
۱۷۴	۱-۶-۷ کاربرگ‌های عمومی

۱۷۴	۶-۷-۲ کاربرگ نهایی
۱۷۵	۶-۷-۳ کاربرگ اصلی
۱۷۶	۶-۷-۴ کاربرگ های فرعی
۱۷۷	۶-۷-۵ کاربرگ های رسیدگی
۱۷۸	۶-۷-۶ کاربرگ اصلاحات پیشنهادی و طبقه بندی مجدد حساب ها
۱۷۸	۶-۷-۷ کاربرگ تجزیه و تحلیل
۱۷۸	۶-۷-۸ کاربرگ های محاسباتی
۱۷۹	۶-۷-۹ کاربرگ صورت مغایرت
۱۷۹	۶-۷-۱۰ کاربرگ نکات قابل توجه
۱۷۹	۶-۷-۱۱ کاربرگ مدارک موید (تأییدکننده)
۱۷۹	۷-۷ پرونده های حسابرسی
۱۸۰	۷-۷-۱ پرونده جاری
۱۸۱	۷-۷-۲ پرونده دائمی
۱۸۲	نکات کلیدی فصل هفتم
۱۸۳	پرسش های چهارگزینه ای فصل هفتم
۱۸۷	فصل هشتم - نمونه گیری در حسابرسی
۱۸۷	اهداف کلی
۱۸۷	اهداف یادگیری
۱۸۸	مقدمه
۱۸۸	۸-۱ تعاریف مربوط به نمونه گیری در حسابرسی
۱۹۰	۸-۲ نمونه گیری
۱۹۲	۸-۳ روش های نمونه گیری آماری
۱۹۲	۸-۴ طرح های نمونه گیری
۱۹۳	۸-۴-۱ حدود مجاز احتمال خطر نمونه گیری (دقت)
۱۹۳	۸-۴-۲ خطای قابل تحمل
۱۹۴	۸-۵ نمونه گیری در آزمون کنترل ها
۱۹۴	۸-۵-۱ عوامل مؤثر بر اندازه نمونه در آزمون کنترل ها
۱۹۶	۸-۶ نمونه گیری اکتشافی و دنباله ای
۱۹۷	۸-۷ نمونه گیری در آزمون محتوا
۱۹۷	۸-۷-۱ عوامل مؤثر بر اندازه نمونه در آزمون های محتوا
۲۰۰	۸-۸ انتخاب همه اقلام
۲۰۰	۸-۹ انتخاب اقلام خاص
۲۰۱	نکات کلیدی فصل هشتم
۲۰۳	پرسش های چهارگزینه ای فصل هشتم
۲۰۷	پاسخ پرسش های چهارگزینه ای
۲۱۱	منابع و مأخذ

پیشگفتار

امروزه شاهد تغییرات شگفت‌آوری در حوزه فعالیت‌های اقتصادی نسبت به چند دهه گذشته می‌باشیم به گونه‌ای که هرروز شاهد توسعه و گسترش شرکت‌ها، افزایش روابط مالی و افزایش خصوصی‌سازی فعالیت‌های اقتصادی در پهنه تغییراتی که در عرصه فناوری اطلاعات برای شرکت‌ها به وجود آمده است، می‌باشیم. در چنین شرایطی اهمیت اطلاعات به عنوان مهم‌ترین ابزار تصمیم‌گیری، به نحو محسوسی چشمگیر است. در حوزه حسابداری و مالی اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری شرکت، که در قالب صورت‌های مالی منتشر می‌گردند مبنای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان واقع می‌شوند.

از آنجایی که اهداف تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی شرکت با اهداف استفاده‌کنندگان از این اطلاعات ممکن است متفاوت باشد لذا ضرورت وجود استفاده از خدمات اطمینان بخش حسابرسی احساس می‌گردد.

در واقع حساب‌رسان مستقل به عنوان اشخاصی صلاحیت دار و بی طرف با بررسی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و اطمینان از صحت و مطلوبیت آنها، یک منبع اطلاعاتی قابل اتکا را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داده و با ارائه خدمات اعتباردهی و اطمینان بخشی نسبت به صورت‌های مالی، فرآیند تصمیم‌گیری منطقی و عقلایی برای استفاده‌کنندگان را فراهم می‌کنند.

در ارئه مطالب کتاب سعی شده است ضمن تأکید بر استانداردهای حسابرسی ایران، سرفصل‌های شورای عالی انقلاب فرهنگی نیز رعایت گردد.

از ویژگی‌های این کتاب، ارائه مطالب به زبانی ساده و روان به منظور قادر ساختن دانشجویان عزیز به درک نقش و محیط حرفه حسابرسی است تا در این راستا اهداف و سیستم آموزشی دانشگاه از جمله سیاست کتاب محوری و جنبه خودآموز بودن آن نیز رعایت شده باشد.

در پایان، بدیهی است که هر تلاش علمی ضمن آنکه می‌تواند نتایج مفیدی را به همراه داشته باشد، از لغزش و خطا مصون نیست.

لذا از تمامی اساتید محترم و دانشجویان گرامی تقاضا داریم با راهنمایی و پیشنهادهای ارزنده خود، ما را در جهت اصلاح کتاب حاضر یاری فرمایند.

از مساعدت‌های استاد ارجمند جناب آقای دکتر محمود همت‌فر و جناب آقای نواب کونانی و همچنین کارشناسان محترم تدوین، سرکار خانم اکرم مبارکی و سرکار خانم خدیجه علی‌نژاد به خاطر زحمات بی‌دریغ‌شان در راستای چاپ این کتاب کمال سپاسگزاری و امتنان را داریم.

عبدالکریم مقدم - مهدی خرم‌آبادی - سهیلا لشگرآراء
اعضای هیأت علمی دانشگاه پیام‌نور

فصل اول

کلیات حسابرسی

اهداف کلی

آشنایی با مفهوم و ماهیت حسابرسی، انواع حسابرسی و شرایط حاکم بر صدور انواع گزارش حسابرسی

اهداف یادگیری

- پس از مطالعه این فصل از شما انتظار می‌رود که بتوانید:
۱. تعاریف متعددی از حسابرسی را ارائه کرده و ماهیت حسابرسی را تشریح کنید.
 ۲. انواع حسابرسی را از نظر نوع وظیفه و مسئولیت توضیح دهید.
 ۳. تفاوت بین حسابرسی و حسابداری و ارتباط بین این دو را بیان کنید.
 ۴. انواع حسابرسی را از دیدگاه‌های متفاوت تشریح کنید.
 ۵. استانداردهای حسابرسی و انواع آن را توضیح دهید.
 ۶. انواع گزارش حسابرسی و شرایط صدور آنها را تشریح کنید.

مقدمه

با تداوم انقلاب صنعتی در اروپای قرن نوزدهم و متحول شدن شیوه‌های تولید و ایجاد کارخانه‌های بزرگ، نیاز به امکانات و منابع مالی وسیع هر روز بیشتر از گذشته احساس می‌گردید. تأمین چنین سرمایه‌هایی فراتر از امکانات مالی یک یا چند سرمایه‌گذار بود.

ازاینرو، ایجاد بازار سرمایه سازمان‌یافته‌ای برای جلب سرمایه‌های کوچک و بزرگ مردم ضرورت پیدا کرد. تشکیل شرکت‌های سهامی این امکان را فراهم آورد تا از طریق جذب سرمایه‌های اندک ولی انبوه، واحدهای اقتصادی تأمین مالی گردند. با توسعه شرکت‌های سهامی، این شرکت‌ها منابع مالی عظیمی را تحت کنترل خود درآوردند و روز به روز بر تعداد افرادی که علاقمند به سرمایه‌گذاری در این شرکت‌ها بودند افزوده می‌شد. ولی تعداد زیادی از سرمایه‌گذاران به دلایل گوناگونی مانند دوری از محل فعالیت شرکت، عدم فرصت کافی، عدم دانش و صلاحیت فنی جهت درک صورت‌های مالی و... در اداره امور واحدهای اقتصادی که در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند، نقش مستقیمی نداشتند و تنها از طریق انتخاب هیأت مدیره و نظارت بر آنها، به اداره امور واحدهای اقتصادی خود بسنده می‌کردند که همین امر به مرور منجر به جدایی مدیریت از مالکیت شرکت‌ها گردید.

از آنجائیکه هدف‌های تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی شرکت با هدف‌های استفاده‌کنندگان از این اطلاعات ممکن است متفاوت باشد همواره این تردید وجود دارد که آیا اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت که در صورت‌های مالی درج شده است آیا صحیح، قابل اعتماد و قابل اتکاء می‌باشند یا اینکه مدیریت شرکت در راستای بهره‌برداری خود آنها را به نحو دیگری تهیه کرده است؟

علاوه بر این سرمایه‌گذاران یا سهامداران همواره نگرانی یا دغدغه‌خاطری را از بابت این موضوع دارند که آیا مدیریت شرکت به شایستگی از منابع شرکت و منافع سهامداران محافظت می‌کند؟

در راستای رفع این شبهات و پاسخ به پرسش‌های جدی دیگری که ممکن است مطرح گردد، نیاز به وجود حرفه حسابرسی و استفاده از حسابرسان مستقل آشکار گردید.

۱-۱ تعریف حسابرسی

برای مفهوم حسابرسی تعاریف متعددی ارائه گردیده است که در اینجا به چند نمونه آن اشاره می‌گردد:

- حسابرسی عبارت است از رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک یک مؤسسه یا یک واحد تجاری جهت تهیه گزارشی که در آن گزارش حسابرس عقیده خود را در

مورد صحت و مطلوبیت صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، ابراز می‌کند.

- حسابرسی فرآیندی منظم و با قاعده است جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.

- حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه اسناد و مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت‌های مالی.

در ارتباط با تعاریف ارائه شده در بالا توضیحات زیر ضرورت دارد:

- عبارت فرآیند منظم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی براساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود، که بر مبنای آن مجموعه‌ای از شواهد مربوط، جمع‌آوری و ارزیابی می‌گردد و از این طریق هدف‌های حسابرسی تحقق می‌یابد.

- در هر حسابرسی، بیان صریح حدود رسیدگی برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرسان ضرورت دارد؛ بدیهی است در صورت عدم تعیین حدود رسیدگی، مسئولیت حسابرسان نیز افزایش خواهد یافت.

- مبنای تهیه گزارش حسابرسی براساس رسیدگی‌های حسابرس است. یعنی حسابرسان هرگز نمی‌توانند بدون رسیدگی به اسناد، مدارک و دفاتر یک شرکت نسبت به مطلوب بودن صورت‌های مالی آن شرکت اظهارنظر یا گزارش حسابرسی صادر کنند.

- از آنجایی که صورت‌های مالی شرکت توسط مدیریت شرکت تهیه می‌شوند بدیهی است انجام حسابرسی و رسیدگی باید توسط شخصی مستقل از تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی انجام پذیرد. بر همین اساس به شخص مورد نظر حسابرس مستقل گفته می‌شود.

- در اینجا منظور از ادعاهای مدیریت، اظهارنظر مدیریت درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی است که بایستی این ادعاهای مدیریت با معیارهای از پیش تعیین شده یعنی استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مطابقت گردند.

۱-۲ تاریخچه حسابرسی

با اینکه اغلب گفته می‌شود که حرفه حسابرسی در مقایسه با حسابداری پدیده‌ای نوظهور است ولی می‌توان علائم و نشانه‌هایی را یافت که حسابرسی از سابقه و قدمت طولانی مانند حسابداری برخوردار است. از آنجایی که اسناد و مدارک به‌دست آمده از تمدن‌های قبل از میلاد مسیح با سابقه بیش از ۳۰۰۰ سال نشان می‌دهد که ارقام معاملات و داد و ستدهای آن زمان با علائم و نشانه‌های کوچکی مانند نقطه یا تیک مورد تأیید قرار گرفته‌اند، خود نشان‌دهنده وجود یک سیستم بررسی و کنترل بوده است.

به دنبال حسابرسی‌های ابتدایی که در حکومت‌های باستانی مانند مصر و بابل مرسوم بوده است، می‌توان براساس اسناد و مدارک وجود اولین حسابرسان را بین قرن‌های ۱۳ تا ۱۶ در بریتانیای کبیر و در میان خانواده‌های ملوک الطوایفی مشاهده کرد که به امور مستخدمان، ناظران و پیشکاران رسیدگی می‌کردند. علاوه بر آن امور مربوط به خدمت‌گذاران دولتی به‌ویژه در ارتباط با جمع‌آوری مالیات را نیز رسیدگی می‌کردند. دوران جدید حسابرسی به‌صورتی که امروزه انجام می‌شود به انقلاب صنعتی اروپا برمی‌گردد.

در آن دوران با رشد و تکامل واحدهای اقتصادی فاصله زیادی میان صاحبان شرکت و اداره‌کنندگان شرکت ایجاد گردید (فاصله میان مدیریت و مالکیت) و مالکان شرکت برای حفظ منافع خود در برابر تقلب مدیران و کارکنان به حسابرسان روی می‌آوردند و به دنبال آن با تصویب قوانینی، شرکت‌های سهامی عام ملزم به ارائه اطلاعات و صورت‌های مالی حسابرسی شده گردیدند. و به این ترتیب حسابرسی رفته رفته مراحل تکاملی خود را طی کرد تا به شکل کنونی درآمد.

اما در کشور ما حسابرسی حرفه‌ای نوپا به حساب می‌آید. نخستین باری که در قوانین کشور به موضوع حسابرسی اشاره شد، قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ است که به موجب آن انتخاب بازرس (مفتش) برای شرکت‌های سهامی الزامی شد تا شخص بازرس با بررسی اسناد و مدارک شرکت که توسط مدیریت تهیه شده است، گزارشی را به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه دهد. پس از آن در سال ۱۳۳۵ با تصویب قانون مالیات بر درآمد جدید، مقرر شد هر زمانی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم‌خورده در کشور تشکیل شود، کارشناسان قسم‌خورده این انجمن می‌توانند حساب

یا ترازنامه بازرگانان یا شرکت‌ها را رسیدگی کنند و وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی را بپذیرد علیرغم تصویب این قانون در سال ۱۳۳۵ فرآیند تدوین آئین‌نامه و انتخاب کارشناسان و محاسبین قسم خورده تا سال ۱۳۴۰ به طول انجامید.

به دنبال آن در تیرماه ۱۳۴۲ نخستین انجمن حسابداران و حسابرسان ایرانی با ۳۶ نفر عضو پس از انجام آزمون‌های لازم با حکم وزیر دارایی وقت به نام «انجمن قانونی محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب ایران» به ثبت رسید. هم‌چنین در سال ۱۳۴۳ انجمن دیگری با نام «انجمن حسابداران ایران» تأسیس شد که هدف آن توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی بود.

بعد از پیروزی انقلاب اسلامی تعداد زیادی از صنایع ملی شدند و هم‌چنین تعداد زیادی از شرکت‌ها مصادره گردیدند در نتیجه اینگونه صنایع و شرکت‌ها تحت کنترل سازمان‌ها و نهادهای اداره‌کننده درآمدند. بنابراین با تشکیل مؤسسه‌های حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی شاهد در خلال سالهای ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۲ عملیات حسابرسی این شرکت‌ها بر عهده مؤسسه‌های مزبور بود. در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام مؤسسه‌های حسابرسی بخش عمومی مطرح شد و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی در سال ۱۳۶۶، مؤسسه‌های حسابرسی موجود در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل گردید.

در سال ۱۳۷۸، قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی مطرح و در سال ۱۳۷۹ به تصویب رسید. در حال حاضر سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران وظیفه انجام خدمات حسابرسی را به عهده دارند.

۳-۱ نقش حسابرسان در اقتصاد کشور

سه عامل سرمایه، نیروی کار و مواد اولیه به‌عنوان عوامل بازار در انجام سرمایه‌گذاری‌های توسعه‌ای در اقتصاد کلاسیک شناخته شده‌اند. سپس در عصر انقلاب صنعتی عوامل مدیریت و ماشین‌آلات نیز به آن اضافه شد. طی دو دهه اخیر عامل ششمی که می‌تواند از پنج عامل قبلی مهم‌تر بوده و آنها را کنترل نماید و به هم مرتبط

کند، مطرح شده است که آن عامل اطلاعات است. به همین دلیل جهان امروز در حال ورود به عصری است که به آن عصر اطلاعات و به جوامع استفاده‌کننده از آن جوامع اطلاعاتی می‌گویند.

در چنین شرایطی اهمیت اطلاعات به‌عنوان مهم‌ترین ابزار تصمیم‌گیری، به نحو محسوسی چشمگیر است. یعنی در هر حوزه‌ای اگر به‌دنبال تصمیم‌های منطقی و عقلایی هستیم، بایستی اطلاعاتی صحیح، قابل اعتماد و قابل اتکا را در اختیار داشته باشیم. در حوزه حسابداری و مالی اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری شرکت که در قالب صورت‌های مالی منتشر می‌گردند مبنای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرند. بدیهی است این اطلاعات زمانی دارای ارزش افزوده هستند که توسط اشخاصی غیر از تهیه‌کنندگان این اطلاعات، تأیید گردند.

در واقع حسابرسان با تأیید اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و اطمینان از صحت و مطلوبیت آنها، یک منبع اطلاعاتی قابل اتکا را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داده و به این ترتیب فرآیند تصمیم‌گیری منطقی و عقلایی را تسهیل می‌کنند.

به‌عنوان مثال، سرمایه‌گذاری که می‌خواهد سهام یک مؤسسه‌ای را بخرد یا بانکی که قصد دارد تسهیلاتی را در اختیار یک مؤسسه قرار دهد و یا اداره مالیات جهت اخذ مالیات از شرکت‌ها و سایر موارد همگی برای تصمیم‌گیری نیازمند صورت‌های مالی می‌باشند لکن همان‌گونه که اشاره گردید زمانی این صورت‌های مالی مبنای تصمیم‌گیری واقع می‌شوند که توسط اشخاصی مستقل و واجد صلاحیت، حسابرسی شده باشند و از مطلوبیت آنها اطمینان حاصل گردد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که در یک محیط اقتصادی همواره نیازمند تصمیم‌گیری‌های صحیح متناسب با شرایط جدید هستیم و ابزار تصمیم‌گیری، اطلاعات می‌باشد. و اطلاعاتی در راستای تصمیم‌گیری مفید واقع می‌شود که حسابرسی و تأیید شده باشد.

۱-۴ انواع حسابرسان

حسابرسان را می‌توان از نظر نوع وظیفه و مسئولیت به شرح زیر تقسیم‌بندی نمود:

۱. حسابرسان مستقل (شاغل در مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و یا

اشتغال به صورت انفرادی)

۲. حسابرسان داخلی

۳. حسابرسان دیوان محاسبات

۴. ممیزان دارایی (کارشناسان ارشد مالیاتی)

۵. ذیحساب یا ناظر مالی

۶. بازررس قانونی

شرح هر یک از موارد فوق به شرح زیر است:

۱-۴-۱ حسابرسان مستقل

حسابرس مستقل، شخصی است مستقل از واحد مورد رسیدگی که توسط مجمع عمومی صاحبان سهام تعیین شده و وظیفه آنها اعتباردهی به صورت‌های مالی و اظهارنظر نسبت به آنهاست. چون حسابرس مستقل به دعوت صاحبان سهام یا اشخاص حقیقی و حقوقی ذینفع به انجام کار حسابرسی می‌پردازد. بنابراین حسابرس مستقل باید نتیجه حسابرسی را به صورت کتبی به دعوت‌کننده یا اشخاص ذینفع که وی را به این سمت برگزیده‌اند، گزارش دهد.

۲-۴-۱ حسابرسان داخلی

تقریباً اکثر شرکت‌های متوسط و بالاتر دارای یک واحد حسابرسی داخلی می‌باشند که هدف اصلی آنها حسابرسی عملیاتی یعنی بازرسی و ارزیابی مؤثر بودن نحوه انجام شدن وظایف محول به واحدهای مختلف شرکت است. از لحاظ سازمانی تمام افرادی که در این واحد کار می‌کنند کارمند مؤسسه بوده و عزل و نصب آنها معمولاً با مدیران مؤسسه می‌باشد. برای اینکه کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت استقلال عمل کافی داشته باشند لازم است مستقل از رؤسای قسمت‌ها و مدیرانی باشند که کار آنها را بررسی می‌نمایند به همین خاطر کارکنان حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی هیأت مدیره یا مدیرعامل می‌باشند و گزارش آنها خطاب به مدیریت شرکت یا کمیته مزبور می‌باشد. اعضای کمیته حسابرسی شامل ۳ تا ۵ نفر مدیر غیرموظف یعنی مدیری که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان آن می‌باشد، از بین هیأت مدیره انتخاب می‌گردد و